

**POLITIQUES &
MANAGEMENT
PUBLIC**

Politiques et management public

Vol 30/3 | 2013

**Les transformations publiques au prisme des
réformes comptables et financières**

L'harmonisation comptable des administrations publiques : une analyse comparée internationale

Public sector accounting harmonisation: an international comparative analysis

Eugenio Caperchione and Elisa Mori



Electronic version

URL: <http://journals.openedition.org/pmp/6782>

ISSN: 2119-4831

Publisher

Institut de Management Public (IDPM)

Printed version

Date of publication: 15 September 2013

Number of pages: 315-328

ISBN: 978-2-7430-1544-2

ISSN: 0758-1726

Electronic reference

Eugenio Caperchione et Elisa Mori, « L'harmonisation comptable des administrations publiques : une analyse comparée internationale », *Politiques et management public* [En ligne], Vol 30/3 | 2013, mis en ligne le 31 mars 2016, consulté le 19 avril 2019. URL : <http://journals.openedition.org/pmp/6782>

L'harmonisation comptable des administrations publiques : une analyse comparée internationale

03

► **Eugenio Caperchione et Elisa Mori**

*Département d'Économie Marco Biagi,
Université de Modène et Reggio Emilia*

Résumé

Nous examinons ici les raisons de l'harmonisation comptable et les tendances principales dans cinq pays européens (Allemagne, Suisse, Espagne, Italie, France). Chacun de ces pays s'est engagé à réformer les systèmes comptables des administrations publiques dans une logique d'harmonisation. Toutefois, les différentes harmonisations possibles n'ont pas encore été assurées : ni entre les différents pays, ni à l'intérieur de chaque pays ni encore entre les administrations publiques et les entreprises. Le chemin à faire paraît donc encore long. L'harmonisation, en fait, ne peut pas découler simplement d'une révision des lois, il faut aussi concevoir une gestion très attentive du processus de changement.

© 2013 IDMP/Lavoisier SAS. Tous droits réservés

Mots clés : sources de la disharmonie comptable, trajectoires de l'harmonisation, comparaison internationale.

Abstract

Public Sector Accounting Harmonisation: An International Comparative Analysis.

This article examines various aspects of harmonization (aims, trends, actual experiences), with special reference to a panel of European countries (Germany, Switzerland, Spain, Italy and France). In each country significant reforms have been put in place. Although these actions have increased the level of harmonisation, they are proving unsuccessful in ensuring a thorough harmonisation inside each country, between countries, between public and private entities. There still is a long way to go: harmonised accounting systems cannot be the immediate outcome of a new law or reform, but require a longer political process. Thus, unless international organisations succeed in taking the lead, the prospects of harmonisation may remain unpromising.

© 2013 IDMP/Lavoisier SAS. Tous droits réservés

Keywords: Harmonization needs, harmonisation patterns, international comparison.

*Auteur correspondant : eugenio.caperchione@unimore.it

doi : 10.3166/pmp.30.315-328 © 2013 IDMP/Lavoisier SAS. Tous droits réservés

Introduction

Cet article traite d'harmonisation comptable dans une prospective comparée¹. L'harmonisation est un centre d'intérêt depuis plusieurs années, tout d'abord pour ce qui concerne la comptabilité des entreprises et plus récemment pour les administrations publiques. Elle peut être vue comme « un processus qui accroît la compatibilité des pratiques comptables en fixant des limites à leur possibilité de variation. On parle au contraire de standardisation quand on fixe un ensemble de règles plus précises et étroites »² (Nobes, 1991 : 70). Autrement dit, l'harmonisation est un processus visant à favoriser l'adoption de systèmes comptables qui soient homogènes quant à leurs principes de base, la typologie et la structure des documents ainsi que leur contenu, la durée des périodes administratives, les principes d'évaluation, pour obtenir des résultats effectivement comparables.

L'harmonisation se présente de différentes façons en fonction des systèmes comptables que l'on souhaite harmoniser. En particulier, si on prend comme objet d'observation le système comptable des administrations publiques, l'harmonisation peut être recherchée :

- à l'intérieur d'un pays, entre différents niveaux de gouvernement (harmonisation verticale) ;
- entre administrations publiques, entreprises privées, associations et autres entités non lucratives du même pays (harmonisation horizontale) ;
- entre différents pays (harmonisation extérieure ou internationale, dont l'harmonisation européenne est un sous-ensemble).

Il vaut bien de noter que cet article ne prend pas en considération, si ce n'est marginalement, deux autres types d'harmonisation. Le premier concerne le possible rapprochement entre la comptabilité d'État et la comptabilité nationale. Ceci est un thème assez important, qui mériterait une étude en soi. Jones (2003) en offre un premier aperçu. Le deuxième type traite de la réelle harmonie entre les pratiques comptables des administrations qui appartiennent au même niveau de gouvernement. Quand les pratiques ne sont pas homogènes, malgré l'existence de règles uniformes, un rapprochement est nécessaire. Bien que certains auteurs parlent à ce propos d'harmonisation, on devrait plutôt parler dans ces cas d'une absence d'homogénéité, probablement non justifiée par les pratiques comptables. Il s'agit donc d'un résultat qui est postérieur à l'harmonisation, et qui doit être recherché avec des instruments différents, comme la diffusion des standards comptables, la formation des agents publics, la mise en place d'outils de support, l'introduction de mécanismes d'inspection et d'audit.

Notre article examine donc les objectifs, les réalisations, les tendances de l'harmonisation, dans ses différentes formes et dans différents pays. Ce travail donne un ensemble d'éléments utiles pour en comprendre l'évolution récente et pour en suggérer une première interprétation. Après cette introduction, la première partie reprend la littérature sur le thème de l'harmonisation, la deuxième présente quelques politiques adoptées par les cinq pays examinés, en centrant l'attention sur les administrations publiques. Enfin, la troisième partie discute les principaux résultats des processus d'harmonisation et met en évidence les uniformités les plus importantes.

¹ Cet article met à jour l'article de Caperchione (2012) et le revoit pour un public francophone.

² "Harmonization is a process of increasing the compatibility of accounting practices by setting bounds to their degree of variation. Standardization appears to imply the imposition of a more rigid and narrow set of rules."

1. Les sources de la disharmonie

L'harmonisation est une réponse aux problèmes issus de la diversité des systèmes comptables – et c'est de cette diversité qu'il faut bien partir. Chaque observation, même limitée à un nombre fini de pays proches les uns des autres, et toute chose égale par ailleurs, confirme que les systèmes comptables diffèrent d'un pays à l'autre autant qu'à l'intérieur de chaque pays. Les trajectoires de réforme des derniers 20 ans ne conduisent pas spontanément vers des systèmes effectivement harmonisés (Benito *et al.*, 2007 : 314).

La cause principale de différences entre les systèmes est liée au fait que, pour des raisons politiques et historiques, les outils de l'administration publique – et donc le système comptable – se sont développés selon des formes spécifiques à chaque pays (Caperchione, 2000b). L'histoire, l'économie, le contexte socio-politique et la culture jouent en fait un rôle très important sur la théorie comptable et sur le choix et le comportement des entreprises et des autres unités économiques (Nobes 1999 ; Brusca et Condor, 2002 : § 5).

Ces différences ne posent pas des problèmes en elles-mêmes mais elles peuvent devenir un obstacle pour satisfaire les exigences nouvelles qui dérivent de l'ouverture des marchés. La globalisation, l'intégration entre des ensembles de pays (en Europe en premier lieu), l'ouverture des systèmes publics au secteur privé, la croissance des marchés financiers internationaux et la demande de crédits par les administrations publiques nationales et locales sont les principaux éléments qui poussent à une réduction des divergences entre les systèmes comptables publics des différents pays (Lüder et Kampmann 1993 : 63 ss. ; Brusca et Condor, 2002 : 152 ; Benito *et al.*, 2007 : 296-297).

À la suite des difficultés pour parvenir à une harmonisation à grande échelle, de nombreux auteurs pensent qu'il serait bien de poursuivre une harmonisation régionale, à réaliser pour des groupes de pays homogènes (Caperchione, 2000a : 219). Ceci, en particulier, devrait être le cas de l'Union Européenne. Les citoyens seraient ainsi en capacité de comparer les performances de chaque administration. Les systèmes comptables, pour leur part, deviendraient plus homogènes avec celui de la Commission et on pourrait donc disposer de valeurs plus fiables pour évaluer le respect des paramètres établis par le Traité de Maastricht.

L'harmonisation internationale demande par ailleurs un effort similaire à l'intérieur des pays, pour rapprocher les systèmes comptables des différents niveaux de gouvernement. En fait, dans chaque pays les systèmes comptables des administrations centrales, régionales et locales sont très souvent bien éloignés sur de nombreux aspects importants. Cette diversité s'explique pour des raisons historiques et reste acceptable tant que les mécanismes de financement et les règles pour couvrir les déficits sont différents. Mais elle devient un problème dans une situation comme celle d'aujourd'hui : si le contrôle des grandeurs macro-économiques joue un rôle central, le besoin d'information le plus important devient celui du gouvernement du pays, ce qui conduit à une forte demande d'harmonisation verticale. Il faut néanmoins observer que, dans de nombreux pays, les dépenses du gouvernement central représentent une partie décroissante du total des dépenses publiques, en raison des processus de décentralisation, si bien que les disharmonies rendent de plus en plus difficile la construction de bilans consolidés fiables.

Il convient aussi de mettre en évidence un troisième type de diversité – et donc une troisième nécessité d'harmonisation : celui entre la comptabilité des entreprises et celle des administrations publiques. Les causes de cette diversité sont bien connues, puis qu'elles

reposent sur la différence de nature et de raison d'être des unes et des autres. Les différents types d'harmonisation, que l'on a étudiés jusqu'ici séparément, sont fort liés entre eux, si bien que toute action pour en réduire certains a des conséquences sur les autres. Toutefois, ce lien n'est pas envisageable aisément à l'avance. On peut en fait s'attendre à des situations où chaque résultat sur un type d'harmonisation renforce les deux autres, mais il peut aussi y avoir des cas opposés : par exemple, une focalisation sur l'harmonisation verticale (entre différents niveaux de gouvernement) pourrait bien faire tomber la recherche d'une harmonisation horizontale ou internationale.

En outre, il convient de noter que la comptabilité publique est la comptabilité de l'État même, ce qui explique que très probablement toute intention pour obtenir une harmonisation internationale peut rencontrer l'opposition de ceux qui y voient une perte de souveraineté (Caperchione, 2000a : 217-218). La recherche de l'harmonie dépend par ailleurs du choix des autres pays : comme le disent bien Lüder et Kampmann (1993 : 85) les différentes vitesses des réformes peuvent éloigner des pays les uns des autres, et donc augmenter la disharmonie. Il faut enfin noter que les avantages de l'harmonisation ne concernent pas seulement les documents comptables : un bénéfice très important est attendu d'une plus grande mobilité des fonctionnaires entre les divers secteurs économiques et entre les différents niveaux de gouvernement. Cela peut également produire des conséquences positives sur la diffusion des réformes.

2. L'harmonisation dans différents pays

Au sein des sciences de gestions, les études comparées deviennent de plus en plus importantes, en particulier parce qu'elles permettent de comprendre à quel point les actions mises en place sont homogènes et si elles présentent des aspects critiquables. Cela aide à formuler des propositions qui conviennent mieux à chaque pays. La comparaison internationale est d'autant plus importante quand les économies d'un groupe de pays sont liées les unes aux autres – ce qui se passe certainement dans la zone Euro, spécialement à la suite de la toute récente crise financière.

On va donc observer cinq pays européens, qui présentent des éléments en commun (ils sont tous de droit roman) mais qui ont néanmoins d'importantes spécificités quant à leur système constitutionnel et administratif, et qui n'appartiennent pas tous à l'Union européenne.

2.1. Allemagne

Au cours des quinze dernières années les administrations publiques allemandes, et spécialement les collectivités locales, ont fait démarrer de nombreuses réformes comptables (Lüder, 2005 ; Hilgers, 2011).

Malgré les efforts, on n'est quand même pas parvenus à des choix uniformes et partagés, et la compétence législative des *Länder* a sûrement pesé dans le processus de décision. Au début, l'autonomie des *Länder* a permis d'expérimenter des solutions alternatives, ce qui a été un enrichissement pour la connaissance ; par la suite elle est devenue un facteur de divergence. On peut ainsi noter que, si les entreprises sont toutes soumises à des normes uniformes, ce n'est pas le cas pour les collectivités locales, pour lesquelles il faut se rapporter à seize disciplines différentes, c'est-à-dire une pour chaque *Land* (Beutel, 2008).

C'est pourquoi Jones et Lüder (2011 : 265) affirment y voir un « chaos de différences ».

Afin de remédier à cette situation, trois propositions sont au centre du débat :

- a) obliger les collectivités locales, dans chaque *Land*, à adopter un référentiel comptable en droits constatés ;
- b) veiller à ce que les référentiels soient néanmoins homogénéisés dans les différents *Länder* ;
- c) demander aux *Länder*, pour leur propre gestion, une transition vers un référentiel comptable en droits constatés.

Pour ce qui concerne le premier aspect, le nombre de municipalités qui suivent le principe des droits constatés est en train d'augmenter. Toutefois plusieurs *Länder* laissent encore la liberté de choix entre l'ancien et le nouveau système, ce qui porte en soi une forte disharmonie tant à l'intérieur du *Land* qu'entre les *Länder* (Hilgers, 2011 : 58 ; Heiling, 2011 : 71). Les différences sont notables aussi pour ce qui concerne la deuxième proposition, comme on peut bien le voir en comparant la terminologie employée dans les seize *Länder* (Mühlenkamp et Glöckner, 2009 : 3-62 ss.). Les systèmes comptables de ces seize *Länder* restent assez différents, (Hilgers, 2011 : 58), si bien que les critiques montent en intensité, et s'accompagnent d'une demande encore plus forte d'harmonisation verticale (Mühlenkamp et Glöckner, 2009 : 3-57 ss.). Les trois niveaux de gouvernement, selon KGSt et Bertelsmann Stiftung (2009) devraient finalement se décider à adopter un référentiel comptable en droits constatés (Doppik).

Du point de vue légal, il faut noter qu'un obstacle important à l'harmonisation était l'obligation pour chacun des *Länder* de disposer d'un système comptable caméral, ce qui impliquait que la comptabilité en droits constatés pouvait s'ajouter à l'ancienne, mais non pas la remplacer³. Cet obligation n'existe plus, dès qu'en 2009 le *Bundesrat* a approuvé une modification de la Loi Fondamentale de Bilan (*Gesetz zur Modernisierung des Haushaltsgrundsatzgesetzes*, ou *Haushaltsgrundsatzmodernisierungsgesetz* – HGrGMoG), qui laisse à chaque *Land* la liberté de dessiner son système comptable, tout en fixant les informations qui doivent nécessairement être produites.

Cette loi a aussi introduit le *Gremium zur Standardisierung des staatlichen Rechnungswesens*. Cet organisme a la responsabilité de fixer les standards comptables pour les entités publiques, et ceci sur la base des standards nationaux des entreprises allemandes, ainsi que sur les IPSAS (Glöckner 2009 : 10-12 ; Heiling, 2011 : 75-76). L'harmonisation horizontale est donc privilégiée par rapport à l'harmonisation internationale.

L'Allemagne avait aussi commencé en 2006 un processus de modernisation du système comptable de la Fédération (MHR - *Modernisierung des Haushalts- und Rechnungswesens des Bundes*), qui devait conduire à des documents comptables typiques de la comptabilité d'exercice. Cette réforme a été interrompue, suite à la résistance du Parlement à accepter qu'un budget par *output* puisse remplacer le traditionnel budget par *input*, beaucoup plus détaillé (Jones et Lüder, 2011).

2.2. Suisse

Les plus anciennes propositions pour harmoniser les systèmes comptables suisses remontent à 1950, mais n'eurent pas de succès : « la Confédération opta pour la voie

³ Le caméralisme est un ancien système comptable, employé en Allemagne ainsi bien qu'en Suisse et en Scandinavie.

caméralistique, les communes choisirent un système pleinement inspiré de l'économie privée (compte de résultats), tandis que les cantons choisirent un système non uniformisé composé de principes de comptabilité [en partie] double et de caméralistique (modèle comptable ordinaire/extraordinaire) » (Conférence des directeurs cantonaux des finances, 2007 : 7).

Vingt ans après, sur initiative de la Conférence des directeurs cantonaux des finances, une première réforme fut promue, qui conduisit à publier en 1977 le *Manuel de comptabilité des administrations publiques*. Le nouveau système s'inspirait de la comptabilité d'exercice, tant pour le budget que pour les comptes annuels (Knechtenhofer et Schedler, 2003 : 909) et fut adopté progressivement par tous les cantons et les communes, sans pourtant être obligatoire. Cette réforme fut donc à la base d'un important parcours d'harmonisation verticale, limitée aux cantons et aux communes.

Plus récemment, un fait nouveau est apparu avec la réforme du système comptable fédéral. Quoique l'aspect du financement reste central, il faut noter que « *pour la gestion administrative et opérationnelle, c'est désormais l'aspect des résultats qui prime. Tout comme dans l'économie privée, ces derniers sont représentés dans le compte de résultats, que vient compléter une comptabilité analytique d'exploitation* » (Confédération Suisse, 2006 : 2). Parmi les raisons du passage au nouveau modèle, il faut noter la nécessité de « *la Confédération de se rapprocher de la pratique de présentation des comptes prévalant dans d'autres collectivités et dans l'économie privée, ce qui facilite la comparaison* » (ib.). Les IPSAS, par conséquent, deviennent la référence pour la comptabilité de la Confédération.

Le modèle comptable des cantons et des communes, à son tour, a été révisé afin de favoriser l'harmonisation (soit au niveau des cantons et des communes soit entre les cantons et le Nouveau modèle comptable de la Confédération), tout en maintenant le raccord avec les normes IPSAS et en tenant compte des réformes déjà engagées dans différents cantons et au niveau fédéral (Conférence des directeurs cantonaux des finances, 2007 : 14-15).

Un nouveau Manuel a donc été publié, le *Modèle comptable harmonisé pour les cantons et les communes* (MCH2). Les IPSAS, desquels ils s'inspirent, maintiennent « *uniquement une valeur d'orientation pour l'élaboration du MCH2* ». En fait, selon la Conférence des directeurs des finances (2007 : 183) « *les normes IPSAS ne peuvent être adoptées sans contrôle ultérieur en Suisse pour plusieurs raisons* », telles que le rôle trop important des fonds propres, l'absence d'aspects importants (le droit des crédits et l'aspect de la gestion), les « *exigences extrêmement pointues en matière de publication* » qui passeraient mal dans un pays fortement décentralisé, de même que la transposition du principe de *true-and-fair-view* issu de l'économie privée. Les entités publiques sont invitées à adopter le MCH2 le plus vite possible, et en tous les cas dans dix ans au plus.

Il faut enfin signaler la création du Conseil suisse de présentation des comptes publics (CSPCP). Cette commission, qui a été voulue par le Département fédéral des finances et la Conférence des directeurs cantonaux des finances, aura plusieurs tâches, dont les principales sont : i) supporter la Confédération, les cantons et les communes en rapport avec le passage des normes existantes de présentation des comptes au MCH2, parmi l'élaboration de recommandations ; ii) observer la mise en application des normes de présentation des comptes du MCH2 et du NMC ainsi que de la documentation de pratiques dérogatoires ;

iii) représenter les intérêts suisses auprès de l'IPSAS Board en matière de présentation des comptes pour les trois niveaux étatiques de la Suisse (Conférence des directeurs des finances 2007 : 166-168).

2.3. Espagne

Le système comptable du gouvernement central espagnol a été l'objet en 2010 d'une importante réforme, introduisant un nouveau Plan général de comptabilité publique ainsi qu'un nouveau cadre conceptuel, qui sont obligatoires dès janvier 2011 pour toutes les entités de l'administration publique étatique, sauf celles qui s'occupent des prestations sociales.

Selon cette norme chaque administration, tout en continuant à présenter un budget et un compte-rendu des autorisations, doit présenter les comptes typiques de la comptabilité d'exercice, sur la base de schémas donnés et d'un cadre conceptuel qui s'inspire largement du principe 1 de l'IPSASB, *Presentation of financial statements*. La norme détaille un plan comptable, lui aussi obligatoire, et offre un guide pratique pour les agents comptables.

Un premier *Plan General de Contabilidad Pública* (PGCP⁸¹) avait lancé en 1981 le processus de réforme ; il fut appliqué tout d'abord à l'État, ensuite aux collectivités locales et finalement aux communautés autonomes ; un deuxième plan suivit en 1994 (PGCP⁹⁴). L'un et l'autre avaient été élaborés avec l'intention d'harmoniser la comptabilité publique et privée (Nicolás Bravo, 2010 : 16-18), ce que le nouveau PGCP aussi veut assurer.

On peut en fait bien dire que l'harmonisation comptable est l'un des objectifs poursuivis par toutes les réformes espagnoles, et ceci sur trois plans : l'harmonisation entre les différents niveaux du gouvernement, l'harmonisation avec les entreprises (en respectant certaines spécificités du secteur public), le recours aux principes comptables internationaux (Boletín Oficial del Estado, 2010 : 36960). Le système comptable espagnol s'inspire donc largement des IPSAS, ce qui permet à l'Espagne de s'inscrire dans le groupe des pays les plus innovateurs (Montesinos Julve, 2010 : 7).

Par ailleurs, le nouveau Plan cherche à tirer profit des expériences précédentes et intègre donc dans les comptes annuels « *une information complémentaire à celle qui dérive du système des autorisations et de la comptabilité générale, afin de favoriser une prise de décisions rationnelle. Dans ce contexte, on insère pour la première fois ... des informations de coût et quelques indicateurs de budget, économiques et de gestion* » (Boletín Oficial del Estado, 2010 : 36961 ; Nicolás Bravo, 2010 : 18).

Sans aucun doute, le processus de réforme ne sera pas rapide. L'IGAE - *Intervención General de la Administración del Estado* est en charge d'adapter le PCGP aux collectivités locales, qui auraient dû l'employer dès 2013 (Nicolás Bravo, 2010 : 19) ; cette échéance est pour l'instant renvoyée à janvier 2015⁴.

Quant aux Régions (Comunidades Autónomas), le changement de référentiel exige au préalable, pour chacune d'elles, une intervention législative (qui jusqu'à présent a eu lieu seulement au Pays basque). À cet égard Cuñado Ausín (2010 : 205-206) se montre assez dubitatif : il se peut que les Régions ne se sentent pas tenues par le projet d'harmonisation et que, par conséquent, on demeure dans une situation où les résultats sont peu transparents

⁴ IGAE, l'organisme de contrôle intérieur de la gestion économique du gouvernement central, a aussi compétence sur la fixation des normes et principes comptables publiques.

et encore moins comparables les uns avec les autres. L'organisation politique et administrative va donc l'emporter sur les raisons techniques et ne permettra de construire qu'une harmonisation verticale assez faible.

2.4. Italie

Une première saison de réformes du système comptable eu lieu en Italie dans les années 1990, quand une comptabilité en droits constatés fut ajoutée à la traditionnelle comptabilité budgétaire dans les collectivités locales, et qu'une comptabilité analytique fut introduite au niveau central (Anessi Pessina et al. 2009). Le but principal de ces réformes était d'accroître l'utilité des données pour le management. Toutefois les résultats n'ont pas été satisfaisants.

En 2009 un nouveau processus de réforme a été mis en marche, avec deux importantes normes, la loi 42 et la loi 196 qui, avec les décrets 91 et 118 de 2011, poursuivent l'harmonisation des systèmes comptables et des schémas de bilan (D'Alessio, 2012). En particulier, la loi 42 et le décret 118 ont pour objectif d'assurer le contrôle et la coordination des politiques financières et fiscales, et voient l'harmonisation comme un instrument à cet égard, tandis que la loi 196 et le décret 91 cherchent à définir des règles uniformes pour les administrations centrales.

Le lien entre les deux actions est assuré par le *Comitato dei principi contabili* et la COPAFF, *Commissione tecnica paritetica per l'attuazione del federalismo fiscale*, instituée auprès du Ministère de l'Economie avec la loi 42/2009. Une période de deux ans (2012-2013), tout récemment étendue à trois ans, a été prévue pour permettre d'affiner la réforme, en s'appuyant sur des administrations qui sont en train de l'expérimenter volontairement. Les trois objectifs déclarés de la réforme sont : i) le contrôle de l'équilibre des comptes publics, et ceci à travers une comparabilité accrue des bilans ; ii) le respect des règles fixées par le Traité de Maastricht ; iii) le support à la réalisation du fédéralisme fiscal. L'harmonisation entre les divers niveaux de gouvernement paraît donc un objectif non négligeable de la réforme.

Parmi les nouveautés les plus importantes on peut rappeler :

- une modification substantielle de la période d'enregistrement des recettes et dépenses budgétaires ;
- l'obligation pour les entités publiques d'adapter sa propre comptabilité aux nouveaux principes ;
- l'adoption d'un plan comptable intégré, destiné à suivre en même temps les aspects budgétaire et économique des transactions.

Le plan comptable intégré représente en fait la structure de référence pour la présentation des documents comptables et de politique financière. Toute administration doit donc codifier ses transactions élémentaires en accord avec le plan intégré et doit en particulier affecter les dépenses aux différentes missions, programmes et fonctions prévues par le COFOG (Classification of Functions of Government). La réforme introduit aussi une comptabilité d'exercice, qui s'ajoute à la comptabilité budgétaire sans véritablement l'intégrer, et qui ne va donc pas jouer un rôle important dans les décisions. On s'attend enfin à ce que les administrations publiques se dotent d'indicateurs de résultat pour mesurer les performances, ainsi que d'états financiers consolidés avec les sociétés dans lesquelles des participations publiques sont détenues.

Dans l'ensemble on a cherché à raccorder le plan comptable avec les normes comptables des entreprises italiennes et avec les schémas européens utilisés lors des procédures de déficit excessif, mais sans abandonner la référence centrale au budget. La réforme présente donc quelques aspects contradictoires si on la juge en termes de contribution à l'harmonisation internationale.

2.5. France

Le système comptable des administrations publiques françaises se caractérise par des éléments typiques et durables ; l'harmonisation horizontale ou *normalisation* rentre certainement dans ces éléments selon la tradition qui date du *Plan comptable général* de 1947.

Dans les quinze dernières années, l'effort de modernisation est néanmoins monté en puissance et on a cherché à suivre les principales tendances internationales en matière de réforme comptable. Cette ouverture aux expériences étrangères, ajoutée à la référence au PCG, a donc conduit à demander à l'État une comptabilisation par exercice (Biondi, 2008).

Selon les prévisions de la LOLF 2001 (Loi organique relative aux lois de finances), art. 27, l'État doit en fait produire à la fin de l'exercice « *une comptabilité des recettes et des dépenses budgétaires et une comptabilité générale de l'ensemble de ses opérations* », ainsi qu' « *une comptabilité destinée à analyser les coûts des différentes actions engagées dans le cadre des programmes* ». Les recettes et dépenses budgétaires sont prises en compte au titre du budget de l'année au cours de laquelle elles sont encaissées ou payées (art. 28, Lolf 2001).

La comptabilité générale de l'État, au contraire, se fonde « *sur le principe de la constatation des droits et obligations. Les opérations sont prises en compte au titre de l'exercice auquel elles se rattachent* » (art. 30, Lolf 2001). Elle comprend un bilan, un tableau de flux de trésorerie et un compte de résultat, constitué de trois tableaux successifs qui représentent la totalité des charges et des produits de l'exercice comptable : le tableau des charges nettes, le tableau des produits régaliens et le tableau de détermination du solde des opérations de l'exercice. Une annexe donne l'ensemble des informations utiles à la compréhension et à l'utilisation des états financiers.

Il est important de noter que « *les règles applicables à la comptabilité générale de l'État ne se distinguent de celles applicables aux entreprises qu'en raison des spécificités de son action* » (art. 30, Lolf 2001) – ce qui, en fait, va permettre de maintenir bien des différences entre comptabilité publique et privée.

Le Recueil des Normes Comptables de l'État présente un cadre conceptuel du nouveau système, conçu par référence privilégiée à trois standards qui « *sont, au demeurant, en phase de convergence* » :

- le plan comptable général et les règlements du Comité de la réglementation comptable – puis de l'ANC, Autorité des normes comptables ;
- le référentiel de l'IPSASB ;
- celui de l'IASB (République Française, 2011 : 7).

Il convient de noter que la comptabilité générale de l'État mise en œuvre ne va pas offrir une mesure de résultat. En raison des problèmes posés par le rattachement des charges et des produits, la comptabilité de l'État va donc donner une image fidèle du patrimoine et de la situation financière (art. 27, Lolf 2001), mais non pas un résultat. Ceci marque assez clairement une différence entre les administrations publiques et les entreprises (République

Française, 2011 : 7-8). À l'occasion de cette réforme, le CNOCP, Conseil de normalisation des comptes publics a été créé pour assister le Ministre ; il a pour tâche d'identifier et d'analyser les spécificités du secteur public qui justifient des normes comptables particulières.

Au moment de son départ, le Ministre Eric Woerth (2009) mentionnait trois buts principaux du CNOCP :

- 1) doter les administrations publiques de normes comptables tenant compte des spécificités de l'action publique mais harmonisées avec celles applicables aux entreprises ;
- 2) pouvoir disposer d'une vision cohérente des comptes des différentes entités publiques ;
- 3) créer un lieu de débat et d'influence, notamment au plan international, sur les normes comptables.

Le CNOCP est donc un instrument du renouvellement du système comptable public, qui est réalisé en commençant par l'État et en gardant la traditionnelle focalisation sur l'harmonisation horizontale. C'est pourquoi le CNOCP a été distingué de l'ANC, qui fixe les standards pour les entreprises françaises. Parmi ses premiers actes il faut signaler celui où, en clarifiant sa propre mission, il affirme que « *les règles comptables générales sont produites par l'ANC* » et que « *cette position est conforme à la tradition de la normalisation comptable en France ... et aux pratiques internationales actuelles* » (République Française, Conseil de normalisation des comptes publics, 2010 : 2).

3. Discussion et remarques finales

Les analyses précédentes soulignent que l'harmonisation, dans ses différentes formes, est certainement l'un des objectifs les plus importants de toute réforme de la comptabilité publique. Toutefois, les choix effectivement effectués dans chaque pays sont influencés par plusieurs éléments, comme les systèmes politique, administratif et juridique et la tradition même du pays dans le domaine comptable. Il convient donc de résumer les choix principaux des cinq pays (tableau 1).

Tous poursuivent, plus ou moins rigoureusement, l'harmonisation horizontale, si bien que la comptabilité publique tend à se rapprocher toujours plus de celle des entreprises sur de nombreux aspects : documents à produire, référentiel, plan comptable. Des différences vont néanmoins persister, en raison de la nature spécifique des administrations publiques. Les autorisations budgétaires, en particulier, conservent un rôle central dans la phase de planification ; quant au compte de résultat, qui devrait être le véritable pilier de l'adoption de la comptabilité d'exercice, on voit que son introduction se fait avec quelques précautions (par exemple en France).

Si on passe à l'harmonisation verticale, il faut noter que relever la disharmonie et proposer des interventions correctives est plus facile qu'obtenir effectivement des résultats. Il y a ici au moins deux éléments qui jouent. Premièrement, les entités publiques sont bien différentes les unes des autres, selon le niveau de gouvernement auquel elles appartiennent, si bien qu'une divergence des systèmes comptables qui tienne compte des différents besoins d'information continue à avoir quelques justifications. Très clairement, ceci joue contre l'harmonisation, à moins de sacrifier l'exigence d'information de chaque entité en faveur des exigences d'homogénéité et de comparabilité, si ces dernières sont considérées plus importantes (par exemple en Italie).

Tableau 1 : Les choix principaux des cinq pays examinés

	Allemagne	Suisse	Espagne	Italie	France
Harmonisation verticale	Disharmonie verticale, avec de grandes différences à l'intérieur de chaque Land et entre Länder. La loi 2009 pourrait favoriser une réforme du système comptable des Länder	Poursuivie depuis 1977 (Cantons et Communes). Le nouveau manuel s'inspire des IPSAS; marges de manœuvre. Le nouveau modèle comptable fédéral pourrait favoriser une harmonisation verticale	L'autonomie régionale est un obstacle	Objectif de plus en plus important. Poursuivie par la réforme 2009	Ce n'est pas l'objectif le plus important
Harmonisation horizontale	Référence aux principes nationaux des entreprises : ceci favorise l'harmonisation horizontale	Les systèmes comptables public et privé se rapprochent de plus en plus	C'est un objectif depuis PGCP'81	Objectif déclaré, poursuivi, moins important que l'harmonisation verticale	Très important, depuis 1947. Lien étroit avec l'ANC
Harmonisation internationale	Pas importante dans cette phase. Pas de référence aux IPSAS	Recherchée parmi un dialogue avec l'IPSASB	Référence très forte aux IPSAS	Liée à la procédure de déficit excessif. Pas de référence aux IPSAS	Référence (non exclusive) à l'IPSAS et à l'IFRS
Régulateur comptable pour les administrations publiques	Gremium zur Standardisierung des staatlichen Rechnungswesens (pour Bund et Länder)	Conseil suisse de présentation des comptes publics	IGAE - Comisión de Principios y Normas Contables Públicas	Comitato dei principi contabili et Commissione tecnica paritetica per l'attuazione del federalismo fiscale	CNOCP (Conseil de normalisation des comptes publics)

Deuxièmement, l'autonomie des niveaux intermédiaires de gouvernement, qui se retrouve au niveau des États fédéraux, est elle-même un élément de complexification. Comme on l'a remarqué dans le cas allemand, les *Länder* peuvent mettre en place des systèmes différents, qu'on a depuis du mal à rapprocher; en Suisse, ce risque a été évité grâce à une coordination spontanée des cantons. La difficulté d'imposer une convergence peut aussi être observée dans les pays où la loi reconnaît un espace important à l'autonomie des régions, comme l'Espagne.

Un autre élément d'uniformité entre les pays examinés est l'introduction d'organismes chargés d'établir les normes comptables. Ces organismes sont dotés de différents pouvoirs et se composent chacun de manière différente (Heiling, 2011 : 76 ss.). Ils sont un signal important de l'importance attribuée partout à l'existence d'une agence nationale responsable des principes et donc du système comptable des administrations publiques. Autrement dit, tous les pays semblent ne pas vouloir se passer d'un contrôle strict sur les règles à suivre par leurs entités publiques.

Il faut alors se rendre compte que les efforts d'harmonisation des cinq pays examinés se dirigent davantage vers l'intérieur du pays que vers l'extérieur. Ces efforts se concentrent donc sur l'harmonisation verticale et horizontale, qui peuvent être poursuivies par chaque pays, et négligent l'harmonisation internationale qu'aucun pays ne peut réellement réaliser. L'harmonisation internationale a en fait besoin d'une action conjointe et intense d'un ensemble de pays, qui commencent à la promouvoir entre eux. Faute de cette coordination, toute affirmation soulignant les liens entre les réformes introduites et l'avancement de l'harmonisation internationale risque d'être essentiellement rhétorique.

À cet égard, il convient de noter que quatre des cinq pays étudiés dans cet article appartiennent à l'Union européenne et ont donc accepté de soumettre un grand nombre de leurs décisions à une règle d'intégration. Malgré cela, ils montrent tous une orientation nationale de l'harmonisation comptable. Les récentes propositions d'adapter les normes IPSAS au contexte européen, en introduisant les EPSAS (Eurostat, 2013), ne vont probablement pas changer le cadre car ce processus devra surmonter bien des obstacles avant qu'il ne franchisse la ligne d'arrivée.

La prévalence d'une dimension nationale de la comptabilité publique est confirmée dans d'autres régions, et conduit à une divergence des normes qui prend le pas sur les tentatives d'harmonisation (Stanton *et al.*, 1998 : 249). On peut donc affirmer que, dans les pays examinés, la comparaison entre pays est un objectif secondaire par rapport à l'harmonisation verticale et horizontale. Finalement, l'harmonisation internationale est plutôt une exigence des marchés financiers, qui tireraient bien des avantages d'une homogénéisation des comptes publics. Les gouvernements, au contraire, soutiennent formellement l'harmonisation internationale mais préfèrent la limiter pour mieux défendre leur propre souveraineté (Caperchione et Salvatori, 2012).

Le chemin à faire paraît donc encore long. L'harmonisation, en fait, ne peut pas provenir tout simplement d'une révision des lois, sans une gestion très attentive du processus de changement. Ceci vaut spécialement pour l'harmonisation extérieure qui risque de rester au second plan.

Bibliographie

- ANESSI PESSINA E., SICILIA M., STECCOLINI I., (2009). Il progetto di riforma della contabilità pubblica: quali implicazioni per il sistema delle amministrazioni pubbliche? *Azienda pubblica* XXII (1), 585-600.
- BENITO B., BRUSCA I., MONTESINOS V., (2007). The Harmonization of Government Financial Information Systems: the Role of the IPSASs, *International Review of Administrative Sciences* 73 (2), 293-317.
- BEUTEL R. C., (2008). *Ein HGB – aber 16 kommunale Rechnungswesen – ist das der richtige Weg? Referat auf dem Bundeskongress “Neues Rechnungswesen der Kommunen”*, Fachverband der Kämmerer in Nordrhein-Westfalen e.V., 19.06.2008, Frankfurt.
- BIONDI Y., (2008). De Charybde de la comptabilité de caisse en Scylla de la comptabilité patrimoniale, *Revue de la régulation* [en ligne], 3/4, 2e semestre, mis en ligne le 15 novembre 2008, consulté le 15 juin 2013. <http://regulation.revues.org/5003>
- BOLETÍN OFICIAL DEL ESTADO, (2010). *Ministerio de Economía y Hacienda, Orden EHA/1037/2010, de 13 de abril, por la que se aprueba el Plan General de Contabilidad Pública*, Núm. 102 Miércoles 28 de abril de 2010, Sec. I, 36960-37270.
- BRUSCA I., CONDOR V., (2002). Towards the Harmonization of Local Accounting Systems in the International Context, *Financial Accountability & Management* 18 (2), 129-162.
- CAPERCHIONE E., (2000a). *Sistemi informativo-contabili nella Pubblica amministrazione: profili comparati, evoluzione e criteri per la progettazione*, EGEA, Milano.
- CAPERCHIONE E., (2000b). Trends and Open Issues in Governmental Accounting Systems: some Elements of Comparison In E. CAPERCHIONE, R. MUSSARI (eds.). *Comparative Issues in Local Government Accounting*, Kluwer Academic Publishers, Boston.
- CAPERCHIONE E., (2012). L'armonizzazione contabile nella prospettiva internazionale, *Azienda pubblica* XXV (1), 83-99.
- CAPERCHIONE E., SALVATORI F., (2012). Rethinking the Relationship between Local Government and Financial Markets, *Public Money & Management* 32 (1), 21-25.
- CONFÉDÉRATION SUISSE, (2006). NMC. Le nouveau modèle comptable de la Confédération, Bern.
- CONFÉRENCE DES DIRECTEURS CANTONAUX DES FINANCES, (2007). *Manuel. Modèle comptable harmonisé pour les cantons et les communes. MCH2*, Berne.
- CUÑADO AUSÍN G., (2010). El control externo y el nuevo Plan General de Contabilidad Pública, *Revista Española de Control Externo* XII (35), 201-224.
- D'ALESSIO L., (2012). Logiche e criteri di armonizzazione nelle recenti normative di riforma della contabilità pubblica, *Azienda pubblica* XXV (1), 23-39.
- EUROSTAT, (2013). Rapport de la Commission au Conseil et au Parlement Européen. Vers l'application de normes comptables harmonisées pour le secteur public dans les États membres. L'adéquation des IPSAS pour les États membres, Bruxelles.
- GLÖCKNER A., (2009). *Modernising commercial accounting law in Germany - effects on public sector accrual accounting? An analysis of the federal government legislation on the reform of the German Commercial Code*, FÖV Discussion Papers, 51, Speyer: Deutsches Forschungsinstitut für öffentliche Verwaltung.
- HEILING J., (2011). Governmental Accounting in Germany: Current State and Future Direction in an International Comparative Perspective In D. GREILING, A. HALACHMI, R. SCHAUER (eds.). *Accounting, Accountability and Governance in the Public Sector*, Trauner Verlag, Linz, 67-83.
- HILGERS D., (2011). Latest Developments in German Public Sector Accounting and Budgeting In D. GREILING, A. HALACHMI, R. SCHAUER (eds.). *Accounting, Accountability and Governance in the Public Sector*, Trauner Verlag, Linz, 51-66.
- JONES R., (1998). The Conceptual Framework of Resource Accounting, *Public Money & Management* 18 (2), 11-16.
- JONES R., (2003). Measuring and Reporting the Nation's Finances: Statistics and Accounting, *Public Money & Management* 23 (1), 21-27.

- JONES R., LÜDER K., (2011). The Federal Government of Germany's circumspection concerning accrual budgeting and accounting, *Public Money & Management* 31 (4), 265-270.
- KGST, BERTELSMANN STIFTUNG, (2009). *Manifest zum öffentlichen Haushalts- und Rechnungswesen in Deutschland. Mehr Transparenz, Effektivität und Effizienz in Politik und Verwaltungen durch ein einheitliches doppeltes Haushalts- und Rechnungswesen*, Gütersloh-Köln.
- KNECHTENHOFFER B., SCHEDLER K., (2003). Switzerland, In K. LÜDER, R. JONES (eds.). *Reforming Governmental Accounting and Budgeting in Europe*, Fachverlag Moderne Wirtschaft, Frankfurt am Main, 853-940.
- LÜDER K., (2005). The long Way to Accrual Accounting in German Governments in: *Mélanges en l'honneur du Professeur Jean-Claude Scheid – Comptabilité, recherche comptable et profession comptable*, Paris, (Ordre des experts comptables).
- LÜDER K., KAMPMANN B. (1993). *Harmonisierung des öffentlichen Rechnungswesens in der Europäischen Gemeinschaft*, Speyerer Forschungsberichte, n. 125, Speyer: Forschungsinstitut für öffentliche Verwaltung bei der Hochschule für Verwaltungswissenschaften.
- MONTESINOS JULVE V. (2010). Introducción, *Revista Española de Control Externo*, XII (35), 7-12.
- MÜHLENKAMP H., GLÖCKNER A., (2009). *Rechtsvergleich Kommunale Doppik. Eine Synopse und Analyse ausgewählter Themenfelder des neuen, doppelten kommunalen Haushaltsrechts der Bundesländer*, Speyerer Forschungsberichte, n. 260, Speyer: Deutsches Forschungsinstitut für öffentliche Verwaltung.
- NICOLÁS BRAVO V., (2010). La reforma de la normativa contable de las entidades públicas en España. Plan General de Contabilidad Pública y Marco conceptual, *Revista Española de Control Externo* XII (35), 15-30.
- NOBES C., (1999). Towards a General Model of the Reasons for International Differences in Financial Reporting In C. NOBES, *International Accounting and Comparative Financial Reporting. Selected Essays of Christopher Nobes*, Edward Elgar, Cheltenham.
- NOBES C., PARKER R. (eds.), (1991). *Comparative International Accounting* 3rd ed, Prentice Hall, London.
- RÉPUBLIQUE FRANÇAISE, (2011). *Recueil des normes comptables de l'État*, Ministère du Budget, des Comptes Publics, de la Fonction Publique et de la Réforme de l'État, Paris.
- RÉPUBLIQUE FRANÇAISE, CONSEIL DE NORMALISATION DES COMPTES PUBLICS, (2010). *Périmètre de compétence du Conseil de normalisation des comptes publics, Document de travail examiné par le Conseil de normalisation des comptes publics le 10 mars 2010*.
- STANTON P., HUGHES J.W., STANTON J., (1998). Australian – USA Federal Government Accounting: Convergence or Divergence? *Financial Accountability and Management* 14 (4), 249-264.
- WOERTH E., (2009). Intervention de Monsieur Eric Woerth, Ministre du Budget, des Comptes publics, de la Fonction publique et de la Réforme de l'État, Installation du Conseil de normalisation des comptes publics, 7 septembre 2009, Paris.